

**RECUNOAȘTEREA ȘI EVALUAREA CONTABILĂ A IMOBILIZĂRILOR
NECORPORALE: PROVOCĂRI ȘI PARTICULARITĂȚI ÎN INSTITUȚIILE DE
ÎNVĂȚĂMÂNT SUPERIOR CU AUTONOMIE FINANCIARĂ**

**RECOGNITION AND MEASUREMENT OF INTANGIBLE ASSETS: CHALLENGES
AND SPECIFIC FEATURES IN HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS WITH
FINANCIAL AUTONOMY**

GRIGOROI Lilia

Academia de Studii Economice din Moldova, Republica Moldova

E-mail: lilia.grigori@ase.md

ORCID: 0000-0002-9741-0932

ȚURCANU Liliana

Academia de Studii Economice din Moldova, Republica Moldova

E-mail: turcanu.liliana@ase.md

ORCID: 0009-0004-2982-166X

FRUNZE Rodica

Academia de Studii Economice din Moldova, Republica Moldova

E-mail: frunze.rodica@ase.md

ORCID: 0009-0008-8868-1950

Abstract. This article aims to examine the issues related to the recognition and accounting measurement of intangible assets in higher education institutions with financial autonomy in the Republic of Moldova, highlighting the economic, legal, and institutional particularities that influence their accounting treatment. The study seeks to identify the intangible assets specific to university patrimony, as well as to examine the ambiguities associated with their recognition and measurement. The paper identifies the main methodological challenges arising from the application of recognition criteria and from the measurement of intangible assets in the specific context of public universities, with particular emphasis on distinguishing between assets recognized in accounting records and intellectual capital that does not meet the requirements for accounting recognition, as well as on the particularities of measuring internally generated intangible assets. In response to these challenges, the article proposes internal methodological tools intended to support professional accounting judgment: a nomenclature of university intangible elements, a procedure for the accounting classification of intangible resources, and a decision-making algorithm for their recognition and measurement. The research findings contribute to the development of a more coherent and transparent internal accounting framework, to the improvement of the quality of financial and accounting information, and to strengthening the decision-making capacity of university management.

Keywords: intangible assets, accounting valuation, higher education institution, financial autonomy, intellectual capital, professional judgment, accounting policies.

JEL Classification: M41, I23, H83, O34

Introducere

Economia bazată pe cunoaștere a transformat radical structura activelor organizaționale contemporane. Dacă în economia industrială preponderența aparținea activelor tangibile – utilaje, clădiri, terenuri – în paradigma economiei cunoașterii activele necorporale au căpătat un rol central

în crearea de valoare. Această transformare este cu atât mai profundă în cazul instituțiilor de învățământ superior, a căror misiune fundamentală gravitează în jurul producerii, diseminării și valorificării cunoașterii.

Tranziția instituțiilor publice de învățământ superior din Republica Moldova la regimul de autonomie financiară și aplicarea Standardelor Naționale de Contabilitate (SNC) în locul practicilor specifice contabilității bugetare au redefinit substanțial modul de recunoaștere, evaluare și raportare a patrimoniului universitar. Printre cele mai complexe și controversate aspecte ale acestei tranziții se numără tratamentul contabil al imobilizărilor necorporale – active cu particularități intrinseci de identificare, evaluare și amortizare, amplificate considerabil de contextul specific al mediului academic. Universitățile publice cu autonomie financiară gestionează un portofoliu distinct și divers de imobilizări necorporale: programe informatice de gestiune academică și administrativă, baze de date și biblioteci digitale, drepturi de proprietate intelectuală generate din activitatea de cercetare, licențe de utilizare a platformelor e-learning, brevete de invenție, mărci și alte elemente ale capitalului intelectual instituțional. Fiecare dintre aceste categorii implică provocări specifice generate atât de natura particulară a imobilizărilor necorporale, cât și de limitele cadrului normativ aplicabil instituțiilor publice de învățământ superior.

Cadrul normativ național aplicabil acestor instituții nu acoperă în mod explicit particularitățile tratamentului contabil al imobilizărilor necorporale în sectorul universitar, generând incertitudini în exercitarea raționamentului profesional și inconsistențe în practicile contabile adoptate de diferite instituții. Această situație afectează direct calitatea informației financiare raportate, comparabilitatea acestora între instituții și, în ultimă instanță, capacitatea factorilor de decizie instituțională de a fundamenta decizii corecte privind patrimoniul universitar.

Scopul prezentei cercetări constă în analiza problematicii recunoașterii și evaluării contabile a imobilizărilor necorporale în universitățile publice cu autonomie financiară din Republica Moldova, precum și în elaborarea unor instrumente metodologice destinate sprijinirii raționamentului profesional contabil în situațiile de ambiguitate normativă specifice sectorului universitar.

Pentru atingerea acestui scop, cercetarea urmărește următoarele **obiective**:

- identificarea principalelor categorii de imobilizări necorporale specifice patrimoniului universitar și evidențierea particularităților contabile ale acestora;
- examinarea cadrului normativ național aplicabil, în special a prevederilor SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, cu evidențierea limitelor de aplicare și a zonelor de interpretare relevante pentru instituțiile publice de învățământ superior;
- analiza aplicării criteriilor de recunoaștere și a metodelor de evaluare aplicabile imobilizărilor necorporale specifice patrimoniului universitar;
- identificarea principalelor provocări metodologice asociate exercitării raționamentului profesional în procesul de recunoaștere și evaluare a imobilizărilor necorporale în instituțiile de învățământ superior cu autonomie financiară;
- elaborarea unor instrumente metodologice destinate sprijinirii raționamentului profesional contabil în procesul de recunoaștere și evaluare a imobilizărilor necorporale universitare.

Metodologia cercetării

Cercetarea poartă caracter teoretico-aplicativ și se înscrie în paradigma cercetării calitative, fiind fundamentată pe analiza sistematică a cadrului normativ național și internațional privind imobilizările necorporale, precum și pe examinarea critică a literaturii de specialitate relevante.

Demersul metodologic al lucrării integrează mai multe metode complementare, a căror aplicare permite atât înțelegerea aprofundată a a problematicii investigate, cât și formularea unor concluzii cu valoare aplicativă.

Analiza documentară constituie metoda de bază a cercetării și vizează examinarea surselor normative și științifice relevante pentru tema abordată. În acest sens, au fost analizate Standardele Naționale de Contabilitate ale Republicii Moldova, în special SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, Standardul Internațional de Contabilitate IAS 38 „Imobilizări necorporale”, precum și Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public IPSAS 31 „Imobilizări necorporale”. Totodată, au fost examinate lucrări științifice reprezentative din literatura internațională de specialitate privind

imobilizările necorporale, capitalul intelectual și raportarea financiară în instituțiile de învățământ superior.

Analiza normativ-comparativă a permis identificarea convergențelor și divergențelor dintre reglementările naționale și standardele internaționale de referință, cu accent pe criteriile de recunoaștere, metodele de evaluare și cerințele de prezentare în situațiile financiare a immobilizărilor necorporale. Această metodă a evidențiat lacunele cadrului normativ național în raport cu bunele practici internaționale și a fundamentat propunerile metodologice ale lucrării.

Analiza și interpretarea conceptuală a fost aplicată în situațiile în care cadrul normativ prezintă ambiguități sau nu acoperă explicit cazurile specifice mediului universitar, permițând formularea de raționamente contabile profesionale bazate pe principiile generale ale contabilității și pe spiritul standardelor aplicabile.

Sinteza logică a integrat rezultatele analizelor anterioare într-un ansamblu coerent, stând la baza elaborării algoritmului decizional metodologic propus în lucrare.

Accentul cercetării este plasat pe particularitățile instituțiilor de învățământ superior cu autonomie financiară, întrucât acestea operează într-un mediu instituțional specific, în care obiectivele de eficiență economică se combină cu misiunea publică de educație, cercetare și inovare. Această dualitate generează situații contabile care nu pot fi soluționate prin simpla transpunere a regulilor aplicabile entităților comerciale și impune elaborarea unor instrumente metodologice adaptate realităților sectorului universitar public.

Rezultate și discuții

Deși literatura internațională a abordat pe larg problematica capitalului intelectual universitar și a raportării financiare în sectorul public, tratamentul contabil al immobilizărilor necorporale în contextul specific al universităților publice cu autonomie financiară rămâne un domeniu relativ insuficient explorat. Cercetările existente au privilegiat, în mare măsură, perspectiva managerială și strategică asupra activelor intangibile, în detrimentul unei abordări contabile riguroase, centrate pe criteriile de recunoaștere, evaluare și raportare.

Din perspectivă conceptuală, *imobilizările necorporale* sunt definite, atât în reglementările contabile naționale (SNC „Imobilizări necorporale și corporale”), cât și cele internaționale (IAS 38 „Imobilizări necorporale”), ca *active identificabile, nemonetare și lipsite de formă fizică, controlate de entitate și susceptibile să genereze beneficii economice viitoare*. Această definiție, relativ clară în contextul entităților comerciale, capătă nuanțe semnificative în mediul universitar, unde natura beneficiilor generate de activele necorporale este adesea non-financiară, difuză în timp și greu cuantificabilă prin instrumentele contabile tradiționale (Lev, B., & Brookings Institution., 2001), (Guthrie, J., Dumay, J., 2015). În plus, spre deosebire de entitățile comerciale, universitățile publice generează o categorie specifică de immobilizări necorporale – rezultate ale activității de cercetare și creație intelectuală, cursuri și programe de studii elaborate intern, baze de date academice, platforme e-learning dezvoltate instituțional – a căror recunoaștere contabilă ridică probleme distincte față de immobilizările necorporale achiziționate. Lev și Gu (2016) evidențiază faptul că regulile contabile existente reflectă insuficient valoarea activelor necorporale generate intern, inclusiv în cazul entităților comerciale, ceea ce limitează relevanța informației financiare raportate. În cazul universităților publice, această limitare devine și mai vizibilă, întrucât o parte semnificativă a valorii instituționale este asociată resurselor intangibile generate intern, care, de regulă, nu îndeplinesc integral condițiile de recunoaștere.

Secundo et al. (2016), (2017) și Guthrie și Dumay (2015) susțin că universitățile sunt, prin excelență, instituții generatoare și diseminatoare de cunoaștere, al căror portofoliu de immobilizări necorporale depășește considerabil limitele recunoașterii și raportării contabile prevăzute de cadrul normativ aplicabil. Această constatare fundamentează necesitatea unor instrumente metodologice adaptate, capabile să sprijine exercitarea raționamentului profesional de către specialiștii financiar-contabili și factorii de decizie instituțională în situațiile în care reglementările existente nu oferă soluții explicite. Agasisti et al. (2015), analizând impactul contabilității de angajamente asupra universităților publice italiene, constată că IPSAS nu oferă ghiduri suficient de detaliate pentru soluționarea problemelor de recunoaștere și evaluare specifice universităților din sectorul public. Această concluzie este relevantă și pentru contextul Republicii Moldova, unde aplicarea SNC în instituțiile publice de învățământ

superior cu autonomie financiară necesită completarea cadrului normativ general prin politici contabile interne și instrumente metodologice adaptate specificului universitar.

Pornind de la aceste considerente, analiza continuă cu examinarea criteriilor de recunoaștere aplicabile imobilizărilor necorporale universitare, în vederea identificării provocărilor metodologice specifice mediului academic și a direcțiilor posibile de soluționare.

Potrivit prevederilor SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, un obiect se recunoaște ca imobilizare necorporală în cazul respectării simultane a patru condiții: obiectul este *identificabil* și *controlabil* de entitate; proprietățile și particularitățile sale *corespund definiției* imobilizărilor necorporale; este probabil că entitatea va obține *beneficii economice viitoare* din utilizarea obiectului; și *costul de intrare poate fi evaluat în mod credibil*. Deși aceste criterii conturează un cadru general de recunoaștere, aplicarea lor în practica instituțiilor publice de învățământ superior evidențiază dificultăți metodologice specifice, generate de natura particulară a imobilizărilor necorporale din mediului universitar.

Condiția privind *caracterul identificabil* al activului este îndeplinită, de regulă, în cazul imobilizărilor necorporale cu suport juridic și documentar clar, precum licențele software, drepturile de utilizare asupra bazelor de date, brevetele de invenție sau drepturile de autor înregistrate. Provocările apar în cazul resurselor cu valoare instituțională semnificativă – reputația academică, relațiile instituționale externe și competențele didactice, științifice și profesionale ale personalului academic – care, deși contribuie la performanța și competitivitatea universității, nu pot fi separate în mod distinct de instituție și nu îndeplinesc cerința identificabilității în sens contabil (Lev, 2001). Cerința privind *controlul* activului generează, de asemenea, dificultăți specifice. Rezultatele cercetării finanțate din fonduri publice pot fi supuse obligațiilor de diseminare, fapt care poate limita exercitarea unui control exclusiv asupra beneficiilor asociate acestora. Totodată, o parte semnificativă a cunoașterii generate în mediul universitar este inseparabil legată de competențele, experiența și capacitatea profesională a cercetătorilor și cadrelor didactice, asupra cărora instituția nu exercită control în sens contabil (Guthrie and Dumay, 2015).

Ca răspuns la aceste provocări, se recomandă includerea în politicile contabile ale instituției de învățământ superior a unui nomenclator intern al elementelor necorporale, structurat pe două componente distincte. Prima componentă ar viza categoriile de imobilizări necorporale care îndeplinesc criteriile de recunoaștere prevăzute de actele normative și care urmează să fie reflectate în situațiile financiare. A doua componentă ar include resursele cu valoare strategică pentru universitate, dar care nu îndeplinesc cerințele recunoașterii contabile, precum reputația academică, relațiile instituționale externe, rețeaua de parteneriate academice sau competențele didactice, științifice și profesionale ale personalului academic. Aceste elemente nu pot fi înregistrate în situațiile financiare ca imobilizări necorporale, însă pot fi valorificate în notele explicative, în rapoarte manageriale sau în alte forme de raportare instituțională complementară, în măsura în care contribuie la prezentarea mai amplă a capacității instituționale și a potențialului de dezvoltare al universității.

Pentru operaționalizarea nomenclatorului, se propune utilizarea criteriilor de recunoaștere prevăzute de SNC, completate, în plan metodologic, cu anumite repere conceptuale din IPSAS 31, valorificate ca instrument metodologic în situațiile insuficient reglementate de cadrul normativ național. Aceste repere pot fi preluate și formalizate prin politicile contabile ale instituției, asigurând o bază metodologică mai solidă pentru exercitarea raționamentului profesional contabil. Nomenclatorul astfel elaborat ar urma să fie revizuit periodic și corelat cu rezultatele inventarierii patrimoniului instituției.

Criteriul încadrării în definiția imobilizărilor necorporale are rolul de a stabili dacă resursa analizată poate fi calificată, prin natura și destinația sa, drept imobilizare necorporală, și nu drept cheltuială curentă, serviciu achiziționat, activ corporal sau altă categorie contabilă.

Provocările apar în cazul resurselor dezvoltate intern sau cu o natură hibridă, cum ar fi platformele educaționale, colecțiile digitale, metodologiile didactice instituționale, aplicațiile software create în cadrul proiectelor de cercetare-dezvoltare sau bazele de date constituite la nivel instituțional. În asemenea situații, simpla existență a unei valori educaționale, științifice sau administrative nu este

suficientă pentru calificarea resursei drept imobilizare necorporală, fiind necesară o analiză a substanței economice și juridice a elementului respectiv.

Pentru operaționalizarea acestui criteriu în practica contabilă universitară, se recomandă ca politicile contabile ale instituției să prevadă o procedură internă de calificare contabilă a resurselor necorporale, structurată pe întrebări succesive: resursa are caracter nemonetar și este lipsită de substanță fizică? Este destinată utilizării pe o perioadă mai mare de un an în activitatea instituției? Poate fi delimitată, prin natura și destinația sa, de un serviciu achiziționat, de o cheltuială curentă sau de un activ corporal? Numai în cazul unui răspuns afirmativ la aceste întrebări se justifică continuarea analizei prin prisma celorlalte condiții de recunoaștere. O asemenea procedură, ar transforma criteriul încadrării în definiție dintr-o verificare formală într-un instrument activ de clasificare contabilă, aplicabil în mod uniform resurselor necorporale generate sau achiziționate de universitate.

Aplicarea criteriului privind probabilitatea *obținerii beneficiilor economice viitoare* ridică dificultăți specifice în cazul imobilizărilor necorporale din mediul universitar. Din perspectivă contabilă, utilitatea unui activ este apreciată prin capacitatea acestuia de a genera avantaje economice cuantificabile, precum venituri, economii de costuri sau alte beneficii măsurabile. Or, în cazul instituțiilor publice de învățământ superior, contribuția imobilizărilor necorporale se manifestă frecvent prin efecte indirecte și nefinanciare, precum îmbunătățirea calității procesului educațional, consolidarea capacității de cercetare, creșterea vizibilității instituționale și stimularea transferului de cunoștințe către mediul economic și social (Secundo et al., 2017; Țurcanu, 2025). Aplicarea strictă a criteriului, astfel cum este formulat în cadrul normativ național, poate conduce la nerecunoașterea unor active cu contribuție reală și semnificativă la misiunea universitară, doar pentru că această contribuție nu se traduce direct în fluxuri financiare cuantificabile.

Ca răspuns la această limitare, se propune integrarea în politicile contabile ale instituțiilor de învățământ superior a conceptului de „potențial de servicii”, consacrat de IPSAS 31 ca reper metodologic complementar, permițând aprecierea utilității activului nu doar prin prisma beneficiilor economice directe, ci și prin contribuția acestuia la procesul educațional, activitatea de cercetare și misiunea publică a universității.

Condiția *evaluării credibile a costului de intrare* este, de regulă, clară și lipsită de ambiguități metodologice majore, întrucât costul acestora este documentat prin facturi, contracte și alte documente justificative. Provocările apar în cazul imobilizărilor necorporale generate intern, precum platformele educaționale, aplicațiile software, bazele de date instituționale sau prototipurile rezultate din proiecte de cercetare-dezvoltare. În asemenea situații, separarea costurilor direct atribuibile de cheltuielile perioadei presupune existența unor sisteme detaliate de evidență analitică, încă insuficient dezvoltate în practica instituțiilor din Republica Moldova (Țurcanu, 2025), aspect care se înscrie în problematica mai largă a implementării reformelor contabile în sectorul public (Agasisti et al., 2015; Schmidhuber et al., 2022).

O problematică aparte vizează imobilizările necorporale generate în cadrul proiectelor de cercetare-dezvoltare. Deși SNC nu reglementează în mod explicit delimitarea dintre faza de cercetare și faza de dezvoltare, această distincție, prevăzută de IPSAS 31, poate constitui un reper metodologic util pentru politicile contabile ale instituțiilor publice de învățământ superior. Potrivit acestei abordări, cheltuielile aferente fazei de cercetare se recunosc drept cheltuieli ale perioadei, iar costurile aferente fazei de dezvoltare pot fi capitalizate doar în măsura în care sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere a unei imobilizări necorporale. În practica universitară, separarea celor două faze este dificilă, mai ales în cazul proiectelor care generează software, platforme educaționale, baze de date instituționale sau alte soluții digitale. Această dificultate este confirmată și de literatura recentă privind digitalizarea sectorului public, care evidențiază complexitatea tratamentului contabil aplicabil imobilizărilor necorporale generate intern, în special software-ului și soluțiilor digitale (Heiling, 2026).

În acest sens, se recomandă dezvoltarea unui sistem de contabilitate analitică a costurilor și elaborarea unor proceduri interne clare de separare a fazei de cercetare de faza de dezvoltare. Acestea ar trebui să stabilească documentația necesară pentru fundamentarea deciziilor de capitalizare, categoriile de costuri eligibile și responsabilitățile aferente, să fie integrate în politicile contabile ale instituției și

aplicate în mod consecvent tuturor proiectelor de cercetare-dezvoltare, asigurând astfel un tratament contabil uniform, transparent și justificat al imobilizărilor necorporale generate intern.

Pentru o prezentare integrată a aspectelor analizate, în Tabelul 1 sunt sintetizate principalele criterii de recunoaștere a imobilizărilor necorporale prevăzute de SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, provocările metodologice generate de aplicarea acestora în mediul universitar și soluțiile propuse pentru adaptarea politicilor contabile ale instituțiilor publice de învățământ superior.

Tabelul 1. Criterii de recunoaștere a imobilizărilor necorporale universitare:
 provocări metodologice și soluții propuse

Criteriu de recunoaștere conform SNC	Provocări metodologice și soluții propuse	Soluții propuse
1. Identificabilitate și control	Reputația academică, relațiile instituționale și competențele personalului academic nu îndeplinesc cerințele identificabilității și controlului în sens contabil. Rezultatele cercetării finanțate din fonduri publice pot limita exercitarea unui control exclusiv asupra beneficiilor asociate acestora.	Elaborarea unui nomenclator intern al elementelor necorporale, structurat pe active recunoscute contabil și capital intelectual care nu întrunește cerințele de recunoaștere contabilă.
2. Corespundere cu definiția imobilizărilor necorporale	Resursele dezvoltate intern, precum platformele educaționale, aplicațiile software sau colecțiile digitale, necesită o analiză a substanței economice și juridice pentru a stabili dacă pot fi calificate drept imobilizări necorporale.	Instituirea unei proceduri interne de calificare contabilă, bazată pe întrebări succesive privind caracterul nemonetar, lipsa formei fizice și utilizarea pe termen mai mare de un an.
3. Beneficii economice viitoare	Contribuția imobilizărilor necorporale universitare este adesea indirectă și nefinanciară, fiind legată de calitatea educației, cercetare, vizibilitate și transfer de cunoștințe.	Integrarea conceptului de „potențial de servicii”, consacrat de IPSAS 31, ca reper metodologic complementar în aprecierea beneficiilor.
4. Evaluarea credibilă a costului de intrare	Pentru imobilizările generate intern, separarea costurilor capitalizabile de cheltuielile perioadei generează provocări specifice în lipsa unei evidențe analitice detaliate.	Dezvoltarea contabilității analitice a costurilor și a procedurilor interne de delimitare între faza de cercetare și faza de dezvoltare.

Sursa: elaborat de autori pe baza SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, IPSAS 31 și a literaturii de specialitate relevante (Lev, 2001; Guthrie and Dumay, 2015; Secundo et al., 2017; Țurcanu, 2025; Agasisti et al., 2015; Schmidhuber et al., 2022; Heiling, 2026).

Sinteza prezentată confirmă că aplicarea criteriilor generale de recunoaștere necesită, în context universitar, instrumente metodologice interne capabile să sprijine raționamentul profesional contabil și să asigure coerența și uniformitatea deciziilor contabile privind imobilizările necorporale universitare.

Pentru aplicarea consecventă a criteriilor analizate, se propune un algoritm decizional care reunește cele patru condiții de recunoaștere prevăzute de SNC, oferind un cadru practic pentru exercitarea raționamentului profesional contabil la nivelul instituției (Figura 1). Algoritmul permite delimitarea elementelor care pot fi recunoscute ca imobilizări necorporale de cele care trebuie tratate ca servicii achiziționate, cheltuieli curente sau alte categorii contabile.

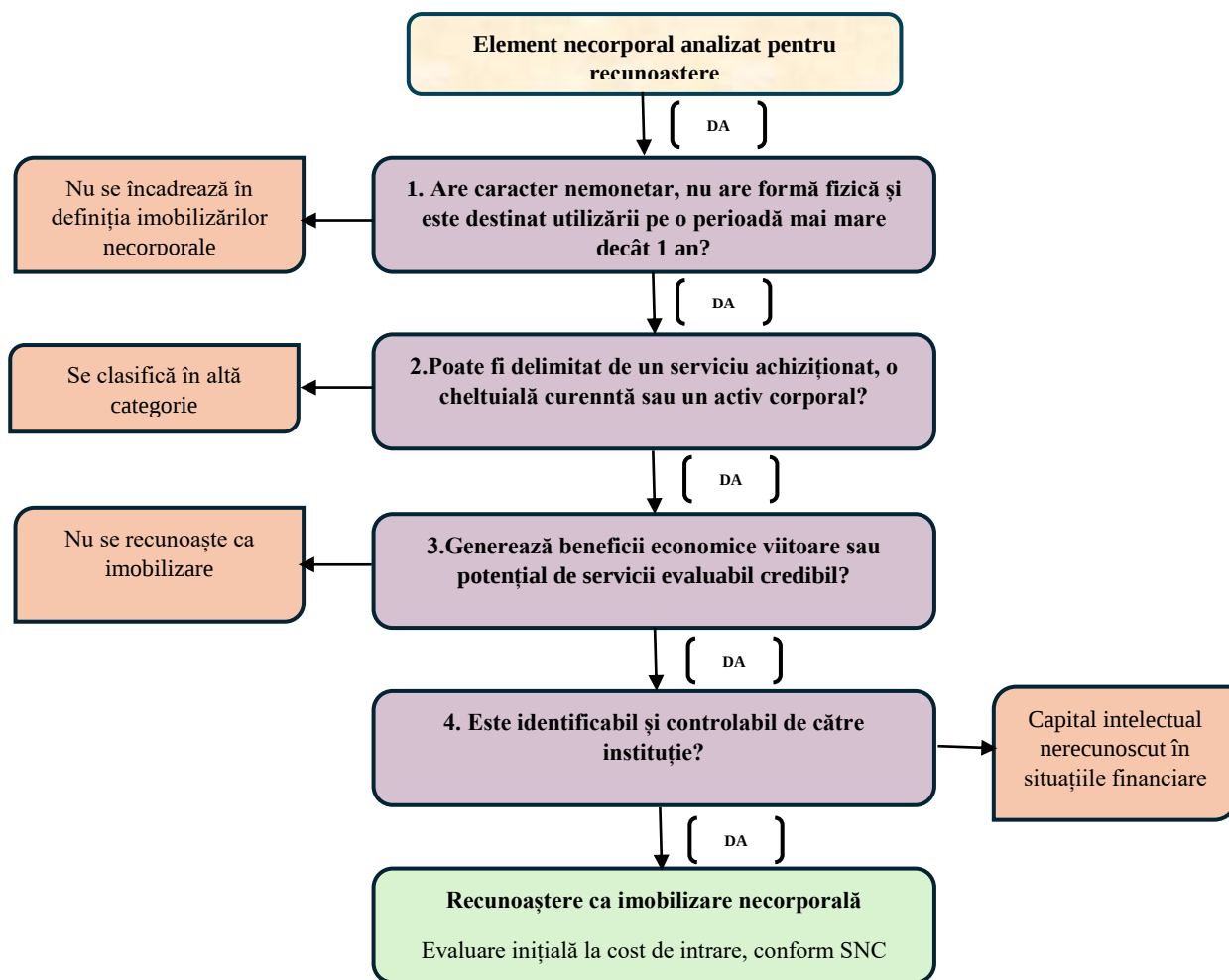


Fig.1. Algoritm decizional pentru recunoașterea imobilizărilor necorporale în instituțiile de învățământ superior

Sursa: elaborat de autori pe baza SNC „Imobilizări necorporale și corporale” și IPSAS 31.

Odată stabilită îndeplinirea condițiilor de recunoaștere, evaluarea contabilă a imobilizărilor necorporale reprezintă etapa esențială în procesul de reflectare a acestora în contabilitate. Aceasta presupune evaluarea inițială la costul de intrare, urmată de evaluarea ulterioară potrivit modelului bazat pe cost, prin care activul este prezentat în bilanț la valoarea contabilă netă, determinată prin diminuarea costului de intrare cu amortizarea și pierderile din depreciere cumulate. În cazul instituțiilor publice de învățământ superior cu autonomie financiară, evaluarea imobilizărilor necorporale comportă particularități metodologice specifice, generate de diversitatea modurilor de dobândire, achiziție din surse externe sau generare internă în cadrul activităților educaționale și de cercetare-dezvoltare.

Cadrul normativ național reglementează evaluarea imobilizărilor necorporale prin SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, care stabilește evaluarea inițială la cost de intrare și evaluarea ulterioară prin aplicarea amortizării, identificarea depreciilor și reflectarea altor modificări valorice. Totuși, în mediul universitar, aplicarea acestor prevederi presupune exercitarea unui raționament profesional sporit, mai ales în cazul activelor necorporale dezvoltate intern și al celor a căror utilitate se manifestă prin potențial de servicii, nu doar prin beneficii economice directe. Din această perspectivă, anumite repere din IPSAS 31 pot fi preluate și formalizate prin politicile contabile ale instituțiilor publice de învățământ superior, în special pentru clarificarea costurilor capitalizabile, delimitarea fazei de cercetare de faza de dezvoltare și aprecierea utilității activului în contextul sectorului public.

Potrivit prevederilor SNC menționat, evaluarea inițială a imobilizărilor necorporale se realizează la cost de intrare, care include prețul de procurare, taxele nerecuperabile și costurile direct atribuibile aducerii activului în starea necesară utilizării prestabilite. Pentru imobilizările necorporale

achiziționate de la terți, precum licențele software, drepturile de utilizare asupra bazelor de date, brevetele de invenție sau drepturile de autor cesionate, costul de intrare poate fi determinat, de regulă, cu suficientă precizie, pe baza contractelor, facturilor și a altor documente justificative.

Provocările de evaluare apar în cazul imobilizărilor necorporale generate intern, pentru care costul de intrare nu este indicat direct într-un document de achiziție, ci trebuie determinat prin acumularea costurilor direct atribuibile procesului de creare sau dezvoltare a activului (Țurcanu, 2025).

În asemenea situații, evaluarea inițială presupune delimitarea costurilor capitalizabile de cheltuielile perioadei. Pot fi incluse în costul de intrare doar costurile direct atribuibile creării activului, documentate corespunzător, precum salariile personalului implicat direct, costurile de testare, licențele utilizate în procesul de dezvoltare și alte costuri necesare aducerii activului în starea de funcționare prevăzută. În schimb, cheltuielile generale de administrație, instruirea personalului, promovarea și costurile aferente activităților curente nu se includ în valoarea imobilizării necorporale. În practica universitară, această delimitare este dificilă, deoarece aceleași resurse umane, tehnologice și organizaționale sunt utilizate simultan în activități didactice, administrative, de cercetare și dezvoltare instituțională. Astfel, în lipsa unei evidențe analitice detaliate, apare riscul subevaluării activelor necorporale generate intern sau, dimpotrivă, al capitalizării nejustificate a unor cheltuieli curente.

Pentru diminuarea acestor riscuri, politicile contabile ale universității ar trebui să includă proceduri clare privind identificarea, acumularea și documentarea costurilor aferente imobilizărilor necorporale generate intern. Acestea ar trebui să precizeze costurile eligibile și cele excluse de la capitalizare, documentele justificative necesare, responsabilitățile de confirmare și modalitatea de repartizare a costurilor comune. O asemenea abordare ar consolida fundamentarea evaluării inițiale și transparența tratamentului contabil aplicat activelor necorporale universitare.

Evaluarea ulterioară a imobilizărilor necorporale vizează reflectarea valorii acestora pe parcursul utilizării în activitatea instituției. Aceasta presupune prezentarea activului la valoarea contabilă netă, determinată prin diminuarea costului de intrare sau a costului corectat cu amortizarea și eventualele pierderi din depreciere cumulate.

În cazul instituțiilor de învățământ superior, evaluarea ulterioară comportă particularități metodologice, în special în ceea ce privește estimarea duratei de utilizare a imobilizărilor necorporale. Pentru licențele software sau drepturile de utilizare asupra platformelor digitale, existența unei durate contractuale facilitează stabilirea perioadei de amortizare. În schimb, pentru bazele de date dezvoltate intern, aplicațiile educaționale proprii, materialele digitale complexe sau rezultatele unor proiecte instituționale, durata de utilizare este influențată de ritmul schimbărilor tehnologice, actualizarea programelor de studii, evoluția cerințelor utilizatorilor și capacitatea instituției de a menține activul funcțional.

O atenție deosebită trebuie acordată activelor necorporale digitale, care pot deveni rapid depășite moral, chiar dacă rămân funcționale din punct de vedere tehnic. Astfel, evaluarea ulterioară nu trebuie redusă la aplicarea mecanică a amortizării, ci trebuie corelată cu analiza periodică a utilității activului pentru activitatea educațională, de cercetare sau administrativă. Menținerea în evidență a unei platforme, aplicații sau baze de date care nu mai contribuie la obiectivele instituționale, la o valoare contabilă semnificativă, poate afecta fidelitatea informației financiare raportate.

Prin urmare, politicile contabile ale universității ar trebui să prevadă reguli clare privind estimarea și revizuirea duratei de utilizare, precum și documentarea deciziilor referitoare la amortizare și depreciere. În cazul activelor digitale, această revizuire ar trebui realizată nu doar din perspectivă contabilă, ci și prin consultarea structurilor responsabile de tehnologiile informaționale, procesul educațional și activitatea de cercetare.

Amortizarea imobilizărilor necorporale reprezintă procesul de repartizare sistematică a valorii amortizabile pe durata de utilizare a activului. În cazul imobilizărilor necorporale universitare, metoda de amortizare trebuie aleasă în funcție de modul în care activul contribuie la activitatea instituției. Pentru activele utilizate relativ constant, precum licențele software sau sistemele informatice administrative, metoda liniară poate fi adecvată. Pentru activele a căror utilizare este legată de proiecte specifice, programe de studii sau cicluri de cercetare, poate fi necesară o analiză mai detaliată a modului de consum al beneficiilor sau al potențialului de servicii.

Deprecierea intervine atunci când valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale nu mai este susținută de utilitatea economică sau instituțională a acesteia. În mediul universitar, indicatorii de depreciere pot include neutilizarea activului, înlocuirea unei platforme digitale cu o soluție mai performantă, încetarea unui proiect, pierderea dreptului de utilizare, modificarea cadrului contractual sau diminuarea semnificativă a relevanței activului pentru activitatea instituției. De asemenea, în cazul activelor necorporale dezvoltate intern, deprecierea poate apărea atunci când rezultatul proiectului nu mai este implementat, nu este utilizat efectiv sau nu mai produce efectele educaționale, administrative ori științifice preconizate.

Pentru a evita menținerea în evidență a unor imobilizări necorporale fără utilitate reală, se recomandă ca universitățile să coreleze evaluarea ulterioară cu procesul de inventariere și cu rapoartele interne privind utilizarea activelor digitale, a platformelor educaționale și a rezultatelor proiectelor de cercetare-dezvoltare. Astfel, inventarierea nu ar trebui să se limiteze la confirmarea existenței juridice sau documentare a activului, ci să includă și aprecierea funcționalității, utilizării efective și relevanței acestuia pentru misiunea instituțională.

Complexitatea evaluării contabile a imobilizărilor necorporale universitare justifică sistematizarea principalelor probleme metodologice identificate și a soluțiilor propuse. În acest sens, Tabelul 2 prezintă etapele evaluării contabile, particularitățile mediului universitar și direcțiile metodologice propuse pentru aplicarea coerentă a prevederilor SNC. Unele dintre soluțiile formulate sunt inspirate din reperele oferite de IPSAS 31, având caracter metodologic și urmând a fi adaptate și formalizate prin politicile contabile ale instituției.

Tabelul 2. Evaluarea contabilă a imobilizărilor necorporale universitare: provocări metodologice și direcții de soluționare

Etapa evaluării contabile	Provocări metodologice în mediul universitar	Direcții de soluționare propuse
1. Evaluarea inițială la cost de intrare	În cazul imobilizărilor necorporale achiziționate, costul de intrare este, de regulă, documentat prin contracte, facturi și alte acte justificative. Dificultățile apar în cazul activelor generate intern, precum platformele educaționale, aplicațiile software proprii, bazele de date instituționale sau rezultatele proiectelor de cercetare-dezvoltare, pentru care costul trebuie determinat prin acumularea costurilor direct atribuibile.	Elaborarea unor proceduri interne privind identificarea și documentarea costurilor direct atribuibile, cu precizarea categoriilor de costuri eligibile pentru capitalizare și a celor care trebuie recunoscute drept cheltuieli ale perioadei.
2. Delimitarea costurilor capitalizabile de cheltuielile perioadei	În universități, aceleași resurse umane, tehnologice și administrative pot fi utilizate concomitent pentru activități didactice, de cercetare, administrative și de dezvoltare instituțională. Această suprapunere îngreunează separarea costurilor aferente activului de cheltuielile curente.	Dezvoltarea contabilității analitice a costurilor și instituirea unor mecanisme de repartizare justificată a costurilor comune, pe baza documentelor interne, fișelor de timp, rapoartelor de activitate și bugetelor de proiect.
3. Evaluarea imobilizărilor necorporale generate intern	Proiectele universitare pot genera rezultate cu valoare educațională, științifică sau administrativă, însă nu toate costurile aferente pot fi capitalizate. O dificultate majoră constă în separarea fazei de cercetare de faza de dezvoltare, mai ales în cazul proiectelor care produc software, platforme digitale sau baze de date.	Utilizarea, ca reper metodologic, a distincției dintre faza de cercetare și faza de dezvoltare prevăzute de IPSAS 31. Costurile aferente fazei de cercetare ar trebui recunoscute drept cheltuieli ale perioadei, iar cele aferente fazei de dezvoltare ar putea fi capitalizate doar dacă sunt îndeplinite condițiile de recunoaștere.
4. Stabilirea duratei de utilizare	Pentru unele active, precum licențele software sau drepturile de utilizare contractuale, durata de utilizare este relativ clară. În schimb, pentru platformele educaționale, aplicațiile proprii sau bazele de date dezvoltate intern, durata de utilizare este dificil de estimat, fiind influențată de schimbările tehnologice, actualizarea programelor de studii și necesitățile utilizatorilor.	Stabilirea unor reguli interne privind estimarea duratei de utilizare, diferențiate pe categorii de imobilizări necorporale, precum licențe, software propriu, baze de date, platforme educaționale și rezultate ale cercetării. Durata de utilizare ar trebui revizuită periodic.
5. Amortizarea imobilizărilor necorporale	Aplicarea amortizării poate deveni formală dacă nu reflectă modul real de utilizare a activului. În cazul activelor digitale, uzura morală poate apărea rapid, chiar dacă activul continuă să existe din punct de vedere tehnic sau juridic.	Alegerea metodei de amortizare în funcție de modul estimat de consum al beneficiilor economice sau al potențialului de servicii. Pentru activele utilizate constant, metoda liniară poate fi adecvată, iar pentru activele legate de proiecte specifice se recomandă o analiză distinctă.
6. Deprecierea și revizuirea valorii contabile	Unele imobilizări necorporale pot să-și piardă utilitatea înainte de expirarea duratei estimate de utilizare, ca	Corelarea evaluării ulterioare cu procesul de inventariere și cu rapoartele interne privind utilizarea efectivă a activelor. Testarea

Etapa evaluării contabile	Provocări metodologice în mediul universitar	Direcții de soluționare propuse
	urmare a înlocuirii tehnologice, neutilizării, încetării unui proiect sau modificării necesităților instituționale.	deprecierii ar trebui să țină cont nu doar de existența juridică a activului, ci și de funcționalitatea și relevanța acestuia pentru activitatea universității.
7. Documentarea evaluării contabile	Lipsa unei documentații suficiente poate afecta credibilitatea valorii recunoscute în contabilitate, mai ales în cazul activelor generate intern.	Stabilirea unei documentații minime obligatorii: decizia de inițiere a proiectului, bugetul aprobat, evidența costurilor, rapoartele de activitate, documentele de testare/recepție, decizia de punere în funcțiune și justificarea duratei de utilizare.

Sursa: elaborat de autori pe baza SNC „Imobilizări necorporale și corporale” și IPSAS 31.

Sistematizarea prezentată în Tabelul 2 evidențiază faptul că evaluarea contabilă a imobilizărilor necorporale universitare nu poate fi redusă doar o operațiune tehnică de determinare a costului de intrare, dar este un proces mai amplu care implică raționament profesional, documentare corespunzătoare și coordonare instituțională. În acest context, aplicarea coerentă a prevederilor SNC depinde de capacitatea universității de a transpune cerințele generale ale reglementărilor contabile în proceduri interne clare, adaptate specificului imobilizărilor necorporale generate sau utilizate în mediul academic. Prin urmare, calitatea evaluării contabile depinde în mod direct de existența unor politici contabile interne clare, a unei evidențe analitice detaliate și a unei colaborări funcționale între serviciile financiar-contabile, structurile academice, subdiviziunile de cercetare și cele responsabile de tehnologiile informaționale.

Concluzii

Cercetarea realizată evidențiază faptul că evaluarea contabilă a imobilizărilor necorporale în instituțiile publice de învățământ superior cu autonomie financiară reprezintă un proces care comportă particularități metodologice specifice, influențat atât de specificul activității universitare, cât și de limitele cadrului normativ național. Deși SNC „Imobilizări necorporale și corporale” oferă cadrul general necesar pentru recunoașterea și evaluarea acestor active, aplicarea prevederilor sale în mediul universitar presupune exercitarea unui raționament profesional aprofundat, în special în cazul imobilizărilor necorporale generate intern.

Rezultatele cercetării confirmă necesitatea delimitării clare între imobilizările necorporale care îndeplinesc criteriile de recunoaștere contabilă și capitalul intelectual care nu întrunește cerințele de recunoaștere contabilă. Reputația academică, relațiile instituționale, rețeaua de parteneriate și competențele personalului academic contribuie semnificativ la capacitatea instituțională și la competitivitatea universității, însă nu pot fi tratate ca imobilizări necorporale în sens contabil dacă nu sunt identificabile, controlabile și evaluabile credibil. Această delimitare este esențială atât pentru evitarea supraevaluării patrimoniului, cât și pentru valorificarea acestor resurse în rapoarte manageriale sau instituționale complementare.

O provocare metodologică semnificativă identificată vizează imobilizările necorporale generate intern, precum platformele educaționale, aplicațiile software, bazele de date instituționale, soluțiile digitale și rezultatele proiectelor de cercetare-dezvoltare. În aceste cazuri, evaluarea contabilă depinde de capacitatea instituției de a separa costurile direct atribuibile de cheltuielile curente ale perioadei. Lipsa unei evidențe analitice detaliate și a unor proceduri interne clare poate genera tratamente contabile neuniforme, fie prin capitalizarea nejustificată a unor cheltuieli, fie prin nerecunoașterea unor active care ar putea îndeplini condițiile de recunoaștere.

Cercetarea evidențiază, de asemenea, importanța evaluării ulterioare a imobilizărilor necorporale universitare, în special în ceea ce privește estimarea duratei de utilizare, aplicarea amortizării și identificarea indiciilor de depreciere. În cazul activelor digitale, riscul uzurii morale este ridicat, iar menținerea în evidență a unor platforme, aplicații sau baze de date care nu mai sunt utilizate efectiv poate afecta calitatea și credibilitatea informației financiare raportate. Prin urmare, evaluarea ulterioară trebuie corelată cu inventarierea, cu analiza funcționalității activelor și cu aprecierea relevanței acestora pentru misiunea educațională, științifică și administrativă a universității.

Ca soluție metodologică, cercetarea propune integrarea în politicile contabile ale instituțiilor de învățământ superior a unor instrumente interne de sprijinire a raționamentului profesional:

nomenclatorul elementelor necorporale relevante, procedura de calificare contabilă a resurselor necorporale, regulile de delimitare a fazei de cercetare de faza de dezvoltare, procedurile de documentare a costurilor și algoritmul decizional pentru recunoașterea și evaluarea imobilizărilor necorporale. Aceste instrumente nu extind sfera activelor recunoscute dincolo de prevederile SNC, ci contribuie la aplicarea coerentă, transparentă și justificată a acestora în context universitar.

În concluzie, adaptarea politicilor contabile interne la particularitățile imobilizărilor necorporale universitare reprezintă premisa îmbunătățirii calității informațiilor financiar-contabile și a consolidării capacității decizionale a managementului universitar. Rezultatele cercetării pot servi drept bază pentru elaborarea unor ghiduri metodologice aplicabile instituțiilor de învățământ superior cu autonomie financiară din Republica Moldova, contribuind la o reflectare mai fidelă și mai relevantă a patrimoniului universitar în situațiile financiare.

Bibliografie

1. Agasisti T., Catalano G., Di Carlo F., and Erbacci A., 2015. „Accrual accounting in Italian universities: a technical perspective”. *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 28 No. 6 pp. 494–508, <https://doi.org/10.1108/IJPSM-02-2015-0026>.
2. Guthrie, J., and Dumay, J. 2015. New frontiers in the use of intellectual capital in the public sector. *Journal of Intellectual Capital*, 16(2), pp. 258–266, <https://doi.org/10.1108/JIC-02-2015-0017>.
3. Heiling, J. (2026). *Digital transformation and the accounting for intangible assets in the public sector*. *Journal of Public Budgeting, Accounting&Financial Management*, 38(1), pp. 134–155, <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-09-2024-0177>.
4. International Accounting Standards Board, 2004. *IAS 38: Intangible Assets*. IFRS Foundation. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-38-intangible-assets/>
5. International Public Sector Accounting Standards Board, 2025. *IPSAS 31: Intangible assets*. In *2025 handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. International Federation of Accountants, <https://www.ipsasb.org/publications/2025-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>
6. Lev, B., 2001. *Intangibles: Management, Measurement, and Reporting*. Brookings Institution Press. EISBN 978-0-8157-9809-5.
7. Lev, B., and Gu, F., 2016. *The end of accounting and the path forward for investors and managers*. Wiley. <https://doi.org/10.1002/9781119270041>.
8. Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova, 2013. *Standardul Național de Contabilitate „Imobilizări necorporale și corporale”*, aprobat prin Ordinul nr. 118 din 6 august 2013, https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro.
9. Schmidhuber, L., Hilgers, D., and Hofmann, S., 2022. *International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): A systematic literature review and future research agenda*. *Financial Accountability & Management*, 38(1), pp. 119–142, <https://doi.org/10.1111/faam.12265>.
10. Secundo G., Dumay J., Schiuma G., and Passiante G., 2016. „Managing intellectual capital through a collective intelligence approach: An integrated framework for universities”. *Journal of Intellectual Capital*, 17(2), pp. 298–319, <https://doi.org/10.1108/JIC-05-2015-0046>.
11. Secundo, G., Elena-Perez, S., Martinaitis, Z., and Leitner, K.-H., 2017. An intellectual capital framework to measure third mission activities. *Technological Forecasting & Social Change*, 123, pp. 229–239, <https://doi.org/10.1016/j.techfore.2016.12.013>.
12. Țurcanu, L., 2025. *Problematici ale contabilității în instituțiile de învățământ superior cu autonomie financiară* [Teză de doctor în științe economice, Academia de Studii Economice din Moldova]. Agenția Națională de Asigurare a Calității în Educație și Cercetare, https://www.anacec.md/files/Turcanu-teza_0.pdf.